

ARTICLE

DÉCONFINEMENT INCERTAIN ET PROROGATION DE L'ÉTAT D'URGENCE SANITAIRE : UN RISQUE ACCRU D'ÉTABLISSMENT STABLE EN FRANCE POUR LES GROUPES ÉTRANGERS ?

Private Equity Private Clients Droit fiscal | 11/05/20 | Xavier Rohmer

L'épidémie de Covid-19 a entraîné des perturbations importantes des opérations commerciales et des déplacements internationaux. La loi prorogeant l'état d'urgence sanitaire et complétant ses dispositions, présentée par Edouard Philippe et Olivier Véran au Sénat le 2 mai 2020 et adoptée samedi 9 mai 2020 par le Parlement, proroge l'état d'urgence sanitaire déclaré par l'article 4 de la loi n°2020-290 du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de Covid-19, jusqu'au 10 juillet 2020.

Depuis le 17 mars dernier, certains salariés d'entreprises étrangères confinés en France ont donc pu télétravailler pour leur employeur étranger depuis une habitation en France. Cette situation concerne par exemple des travailleurs frontaliers ou des personnes vivant habituellement à l'étranger et revenues en France pour des raisons personnelles. Dans ce cas de figure, on peut s'interroger sur le risque de qualification d'un établissement stable en France que ces salariés font courir à leur employeur étranger.

La prorogation de l'état d'urgence sanitaire jusqu'en juillet 2020 nous conduit à appeler de nos vœux, à l'instar de ce qui a déjà été fait par les autorités fiscales en Irlande ou au Royaume-Uni, la confirmation par l'administration fiscale française de la neutralité de cette situation pour les groupes étrangers exerçant des activités en France dont certains employés qui travaillent habituellement à l'étranger, travaillent à distance depuis la France depuis le début du confinement, au regard notamment des risques de création de nouveaux établissements stables en France. Pour rappel l'administration fiscale a déjà pris position sur l'absence de risque d'attraction de la résidence fiscale en France pour les personnes non-résidentes temporairement confinées en France.

1. Le télétravail de salariés en France pendant le confinement fait-il courir un risque de qualification d'établissement stable en France pour les employeurs étrangers ?

1.1. Rappel des principes applicables

En droit interne. Le principe d'imposition en France des groupes étrangers est régi par le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, prévu par l'article 209.I du CGI selon lequel « (...) les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés (...) en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, (...) ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ». La loi ne fixe qu'un principe général, de sorte que la jurisprudence et l'administration fiscale ont précisé progressivement la notion d'« entreprise exploitée en France ».

Sont ainsi imposables en France les entreprises étrangères qui exploitent (i) un établissement en France (un établissement sera constitué par toute installation matérielle dotée d'une autonomie suffisante et d'une certaine permanence) ou (ii) qui, sans posséder d'établissement en France, y utilisent le concours de représentants dépourvus de personnalité professionnelle distincte et qui agissent comme ses préposés ou encore (iii) qui, sans avoir ni représentant ni établissement en France, y réalisent cependant des opérations qui constituent un cycle commercial complet[1].

En droit conventionnel. Dans le cas où une convention fiscale est applicable entre la France et l'Etat du siège de l'entreprise étrangère et que cette convention est conforme au Modèle de convention de l'OCDE (c'est-à-dire dans la majorité des cas), les bénéfices d'une entreprise étrangère située dans un Etat étranger sont imposables à l'impôt sur les sociétés en France si cette entreprise exerce ses activités en France par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et qui peut consister :

- soit en une installation fixe d'affaires, qui est à la disposition de l'entreprise[2], dotée d'un certain degré de permanence et par le biais de laquelle l'entreprise exerce tout ou partie de son activité ;

- soit en un agent dépendant, qui peut notamment être un salarié agissant pour le compte d'une entreprise d'un Etat, qui dispose dans un autre Etat de pouvoirs qu'il y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise.

C'est donc l'application de la notion conventionnelle d'«établissement stable» (proche de celle d'« établissement » de droit interne) qui arbitre entre les droits d'imposer respectifs de l'Etat de résidence de la société étrangère et l'Etat du lieu de situation du salarié en question par exemple.

Lors de la révision de 2017 du modèle de convention fiscale, le comité des affaires fiscales de l'OCDE a, conformément aux recommandations issues de l'Action 7 du plan BEPS, retenu une conception plus large des cas dans lesquels les agents constituent des établissements stables : désormais, peut également constituer un établissement stable un agent





dépendant qui joue, de façon habituelle, un rôle prépondérant dans la conclusion des contrats qui sont conclus sans modification matérielle par la société étrangère.

Cette extension de la notion d'agent dépendant est également contenue dans l'Article 12 de l'instrument multilatéral destiné à lutter contre l'érosion de l'assiette imposable et le transfert des bénéfices (**Multilatéral Instrument – « MLI »**) signé à Paris en 2017 par 88 juridictions, dont la France (les Etats-Unis ne l'ont pas signé), qui a vocation à modifier automatiquement (et donc plus rapidement qu'une renégociation bilatérale des conventions) les clauses correspondantes des conventions bilatérales existantes sur la base d'une absence de réserves réciproques et de ratification par les Etats. En France, la MLI a été ratifiée en septembre 2018 et est entrée en vigueur le 1er janvier 2019.

Par conséquent, on peut se demander si les sociétés étrangères, dont des employés travaillent depuis la France en raison du confinement, ne pourraient pas se voir reprocher d'avoir disposé d'un établissement stable français par le biais de ces employés. Le risque fiscal d'une telle caractérisation serait que l'administration fiscale française soumette ces entreprises étrangères à l'impôt sur les sociétés en France pour une partie du profit lié à l'activité déployée en France par leurs employés. L'enjeu lié à ce risque est d'autant plus important que le fait de disposer d'un établissement stable non déclaré peut caractériser l'exercice d'une activité « occulte » susceptible d'entraîner une pénalité de 80% sur les rappels d'impôts et une transmission automatique du dossier au Parquet depuis la loi relative à la lutte contre la fraude du 23 octobre 2018 dans le cadre de poursuites pour fraude fiscale.

Cette analyse devra être effectuée au cas par cas, compte tenu notamment de cette modification éventuellement portée par la MLI à la définition conventionnelle de l'agent dépendant, en fonction de l'état des réserves et de l'état d'avancement de la procédure de ratification de la MLI dans l'autre état.

1.2. Exemples concrets de l'impact potentiel du télétravail (home office) en France d'un salarié ou dirigeant sur la caractérisation d'un établissement stable en France d'une société étrangère

Prenons des exemples concrets de risque de qualification d'un établissement stable en France :

Exemple 1. Le cas le plus simple serait celui d'une entreprise luxembourgeoise, dont une partie importante des salariés sont des frontaliers qui résident en France. En temps normal, ces employés font le trajet tous les jours entre leur domicile en France et le Luxembourg pour travailler. Depuis le 17 mars 2020, ces salariés français sont bloqués à leur domicile en France et continuent à télétravailler pour le compte de leur employeur luxembourgeois depuis la France.

L'entreprise luxembourgeoise pourrait être considérée par l'administration fiscale comme disposant d'une installation – le domicile des salariés – ayant un certain degré de permanence – depuis deux mois maintenant depuis le début du confinement et peut-être bien plus longtemps in fine – dans laquelle l'entreprise exerce tout ou partie de ses activités via des salariés. Cette ou ces installations fixes d'affaires pourrai(en)t donc constituer l'établissement stable français de la société luxembourgeoise.

De même si ces salariés frontaliers ont des fonctions de négociation commerciale et qu'ils continuent à négocier avec des clients français ou étrangers de la société luxembourgeoise depuis la France : ces salariés pourraient être considérés par l'administration fiscale française, à titre subsidiaire, comme des agents dépendants de cette dernière puisqu'ils auraient le pouvoir d'engager leur employeur habituellement depuis la France ou même de jouer le rôle principal dans la négociation et la conclusion de contrats depuis la France, en vertu de la nouvelle définition de l'agent dépendant.

Exemple 2. Prenons maintenant le cas d'un salarié travaillant habituellement à l'étranger qui déciderait de rester en France encore quelques semaines ou mois auprès de sa famille après le déconfinement, non seulement en raison du maintien des mesures restrictives de voyages mais aussi, après leur levée, pour convenances familiales et personnelles.

Dans le cas où la société mère étrangère dont il dépend mettrait à sa disposition des locaux professionnels au sein de la filiale française du groupe, il ne peut être exclu que l'administration fiscale considère que ces locaux de la filiale française constituent une installation fixe d'affaires en France et partant, un établissement stable imposable, si la société étrangère est dans l'incapacité de justifier qu'il était impossible à son salarié de regagner l'Etat du siège de la société mère dans lequel il travaille habituellement après la levée des restrictions de déplacement. Une réorganisation de la relation contractuelle du salarié avec le groupe s'imposerait donc.

Exemple 3. Prenons enfin le cas, d'un groupe international dont la société holding de tête est située en Suisse, mais dont le président a décidé pour des raisons familiales de se confiner en France depuis le 17 mars. Ce président continue depuis cette date de télétravailler depuis son domicile provisoire français et à diriger le groupe par le biais de visioconférences ou de conférences téléphoniques et prend donc nécessairement des décisions depuis la France.

La société holding suisse du groupe pourrait donc être considérée par l'administration fiscale française, comme ayant une installation fixe d'affaires en France depuis le 17 mars, par le biais des activités de son président, sous la forme d'un siège de direction caractérisant un établissement stable de la société suisse en France. Dans cette situation, l'administration fiscale pourrait par ailleurs s'interroger sur le point de savoir si la société holding ne peut pas être considérée comme ayant en réalité transféré en France son siège de direction effective et donc sa résidence fiscale en France. En effet, pour l'administration fiscale française et la jurisprudence française, le siège de direction effective d'une entreprise, critère-clé déterminant sa résidence fiscale, est le lieu où les personnes ayant les fonctions les plus importantes prennent les décisions stratégiques pour cette entreprise. Dans ce cas, depuis le 17 mars, le président étant la personne ayant les fonctions les plus importantes pour la société holding suisse et prenant des décisions



stratégiques pour cette dernière, travaille depuis la France, constitue donc un risque fiscal pour la société holding.

2. Absence de prise de position par l'administration fiscale française sur la question du risque d'établissements stables lié au confinement

Début avril, la Direction des impôts des non-résidents (DINR) a publié un bref communiqué concernant l'impact du confinement dans le cadre de la crise sanitaire liée au Covid-19 sur la résidence fiscale des particuliers, que nous avons commenté dans un précédent article. Par ailleurs, dans un communiqué de presse du 19 mars 2020, les autorités fiscales françaises ont déclaré qu'en accord avec l'Allemagne, la Belgique, la Suisse et le Luxembourg, les jours pendant lesquels les travailleurs frontaliers sont amenés à demeurer chez eux pendant la crise sanitaire liée au Covid-19, n'auraient pas de conséquences sur le régime d'imposition qui leur est applicable. Ainsi, l'administration fiscale française a admis que les circonstances exceptionnelles ayant entraîné l'immobilisation en France de certaines personnes, n'auraient pas d'impact fiscal sur leur situation personnelle, tant pour leur résidence fiscale que pour les modalités d'imposition des salaires perçus de leur employeur étranger.

Cependant, à ce stade, les groupes étrangers ayant des intérêts en France sont toujours en attente de précisions de la part de l'administration fiscale quant à sa position sur la question des risques de caractérisation d'établissements stables en France, tels que développés ci-dessus.

Le Secrétariat de l'OCDE a publié le 3 avril 2020, une analyse concernant *l'impact de la crise du Covid-19* sur certaines dispositions conventionnelles et traitant notamment du risque de caractérisation d'établissements stables[3]. Dans ce cadre, le Secrétariat de l'OCDE encourageait les autorités fiscales des Etats à publier des instructions sur l'application de leur droit interne au regard de la situation exceptionnelle liée au Covid-19.

Dans cette note d'analyse concernant notamment les risques de qualification d'un établissement stable, le Secrétariat de l'OCDE indique que selon lui, les conditions de caractérisation d'un installation fixe d'affaires ou d'un agent dépendant ne devraient pas en principe être remplies.

Home office. En effet, à propos d'un salarié confiné et télétravaillant temporairement depuis son domicile pour une entreprise étrangère, selon la note, le critère de fixité, donc de permanence de «l'installation» ne serait pas satisfait puisque cette situation exceptionnelle ne devrait pas être, en principe, amenée à durer. Par ailleurs, le simple fait pour le salarié de télétravailler depuis son domicile ne serait pas de nature à permettre de considérer que l'entreprise étrangère a la disposition et un pouvoir de contrôle sur l'installation que constituerait potentiellement ce domicile. Or, pour qualifier une installation fixe d'affaires, l'entreprise étrangère doit «disposer», c'est-à-dire exercer un pouvoir de contrôle, sur l'installation en question. Ici le critère de la fixité et de la disposition de l'installation ferait donc défaut selon le Secrétariat de l'OCDE, interdisant ainsi de caractériser en principe une installation fixe d'affaires.

Cependant, il ne doit pas non plus être méconnu que l'OCDE indique également qu'une telle analyse est fondée sur la force majeure et les directives gouvernementales liées au Covid-19, mais devrait être réévaluée dans le cas où le travail à domicile deviendrait la nouvelle norme sur la durée, en référence implicite au fait qu'une installation temporaire au départ mais dont l'activité est amenée à se poursuivre, devient rétroactivement un établissement stable.

Agent dépendant. Il en serait de même pour la caractérisation, à titre subsidiaire, d'un agent dépendant puisque le caractère «temporaire» de la présence dans un Etat en raison de la crise du Covid-19, d'une personne habilitée à négocier ou conclure des contrats pour le compte de son employeur étranger ne serait pas suffisant pour remplir le critère du caractère habituel de cet exercice depuis l'Etat où le salarié est confiné. Encore une fois, à défaut de caractériser ce critère d'habitude, un établissement stable sous la forme d'un agent dépendant ne pourrait pas être caractérisé dans la situation d'un salarié travaillant temporairement depuis son lieu de confinement en France.

Cependant, là encore, doit être pris en compte le fait que l'OCDE indique dans le même temps qu'une approche différente serait néanmoins nécessaire si l'employé en question concluait déjà de manière habituelle dans son état de résidence, des contrats pour le compte de la société étrangère avant la crise du Covid-19.

Résidence fiscale de la société étrangère - siège de direction effective. Enfin, s'agissant du risque de caractériser un transfert de siège de direction effective d'une entreprise en raison de la présence de ses dirigeants confinés dans un autre Etat, le Secrétariat de l'OCDE indique dans sa note que le caractère exceptionnel et temporaire de cette situation s'opposerait également à considérer que les fonctions dirigeantes ont été transférées dans un autre Etat.

Cependant, l'OCDE rappelle que ce sera l'ensemble des éléments factuels qui devront être examinés pour déterminer le siège de direction effective « habituel » mais « non pas seulement » ceux liés à une situation temporaire et exceptionnelle telle que la crise du Covid-19. Dès lors, dans des cas déjà « limites » avant l'épidémie, il ne peut être exclu que le confinement d'un mandataire social en France fasse définitivement pencher la balance d'un côté aux yeux de l'administration.

Par conséquent, si cette analyse conventionnelle du Secrétariat de l'OCDE n'a pas de portée juridique contraignante pour les Etats, en pratique, il serait plus difficile pour un Etat de la contredire en prenant une position inverse. Ainsi, par exemple, l'administration fiscale irlandaise, citée en exemple par le Secrétariat de l'OCDE a formellement indiqué sur son site internet que la présence en Irlande d'un « employé, directeur, prestataire de services ou agent » d'une société étrangère ne serait pas prise en compte si *cette présence* résulte des restrictions de déplacement liées au Covid-19. Il n'en reste pas moins que la note de l'OCDE doit être lue dans tous ses détails et qu'elle ne donne pas un blanc-seing

aux groupes étrangers pour neutraliser totalement la situation liée à la crise sanitaire, indépendamment de tous les éléments factuels qui préexistaient déjà avant la crise sanitaire le cas échéant ou des décisions qu'ils s'approprient à prendre quant à la réorganisation éventuelle du travail de leurs équipes pour les mois à venir.

Le fait que le Secrétariat de l'OCDE conseille aux sociétés, ainsi qu'aux personnes en cause, de conserver les preuves de leur bonne foi et des restrictions de circulation, est un indice que le risque de débats avec les administrations fiscales, notamment en France, est bien réel, a fortiori en l'absence de position claire de la part de l'administration fiscale française sur ce point. Certes, ce débat peut apparaître théorique en l'état. Toutefois, cette crise du Covid-19 a créé une nouvelle accélération de comportements sans retour en arrière. Le télétravail se généralise avec les progrès du numérique. Il n'est plus nécessaire « d'être au bureau » pour un dirigeant ou en particulier un directeur commercial. La confirmation de cette tendance lourde post-confinement va créer indubitablement un sujet de risque pour les entreprises étrangères opérant en France.

[1] Notion particulière au droit fiscal français, non retrouvée dans le droit des autres pays développés ni dans les conventions fiscales

[2] Une installation fixe d'affaires peut consister notamment en une installation dans les locaux d'une autre entreprise, voire même d'une filiale

[3] OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, 3 avril 2020

